



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Juridiska Institutionen
Programmet för juris kandidatexamen
Tillämpade studier
30 poäng
Höstterminen 2008

Begreppet verksamhetsgren

– En blandning av EG-rätt och nationell rätt?

Författare:
Handledare:

Rickard Jonasson
Robert Pålsson

Ämne:

Skatterätt

Innehållsförteckning

1 Inledning.....	4
1.1 Syfte och frågeställningar	4
1.2 Metod och material.....	5
1.3 Avgränsning.....	6
1.4 Disposition.....	7
2.1 Definitionen av begreppet verksamhetsgren inom EG-rätten	9
2.2 Definitionen av begreppet verksamhetsgren inom svensk rätt	9
3 Förekomsten av begreppet verksamhetsgren.....	11
3.1 Förekomsten av begreppet verksamhetsgren inom EG-skatterätten.....	11
3.2 Förekomsten av begreppet verksamhetsgren inom svensk rätt	11
3.2.1 Underprisöverlåtelse.....	12
3.2.1.1 Ytterligare en definition av begreppet verksamhetsgren	13
3.2.2 Verksamhetsavyttringar	14
4 Tillkomsten av begreppet verksamhetsgren	16
4.1 Införandet av begreppet verksamhetsgren inom EG-rätten.....	16
4.2 Införandet av begreppet verksamhetsgren inom svensk rätt	16
5 Tolkningen av begreppet verksamhetsgren	19
5.1 Tolkning inom EG-rätten.....	19
5.1.1 Andersen og Jensen	19
5.1.2 Vägledning i annan praxis	22
5.1.3 Vems perspektiv skall ligga till grund för bedömningen.....	23
5.1.4 Verksamhetens oberoende	25
5.1.5 Hela verksamhetsgrenen måste överlåtas	26
5.2 Tolkning enligt svensk rätt	28
5.2.1 Tolkning enligt förarbeten och doktrin.....	28
5.2.2 Skatteverkets handledning	29
5.2.3 Tolkningen av begreppet verksamhetsgren inom svensk praxis.....	30
5.2.3.1 RÅ 2000 not 86	30
5.2.3.2 RÅ 2001 not 24	31
5.2.3.3 RÅ 2003 not 132.....	32
5.2.3.4 RÅ 2004 not 197.....	34
5.2.3.5 RÅ 2006 ref 74	34
5.2.3.6 RÅ 2006 ref 80	35
5.2.3.7 SRN 2000-09-07.....	36
5.2.3.8 SRN 2000-11-01.....	36
5.2.3.9 SRN 2002-03-20.....	36
5.2.3.10 SRN 2008-06-26.....	37
6 Analys	38
6.1 Utvecklingen inom svensk praxis	38
6.1.1 Sammanfattning och kommentarer kring praxis	38
6.1.2 Förändringen inom svensk praxis.....	40
6.2 Samspelet mellan nationell rätt och EG-rätten	41
6.2.1 EG-rättens krav på EG-konform tolkning	42
6.2.2 Jämförelse mellan fusionsdirektivet och definitionen i 2 kap. 25 § IL	42
6.2.3 Kan och måste begreppet verksamhetsgren tolkas likadant oavsett var i inkomstskattelagen det används?.....	46
6.2.4 Möjligheten att använda en helt annan definition av begreppet verksamhetsgren	47

6 Slutsatser	49
7 Källförteckning	51
7.1 Offentligt tryck.....	51
7.2 Litteratur	51
7.3 Tidskriftsartiklar.....	52
7.4 Övriga skriftliga källor	52
7.5 Praxis	53
7.5.1 Rättsfall från EG-domstolen	53
7.5.2 Rättsfall från Regeringsrätten	53
7.5.2.1 Referatmål	53
7.5.2.2 Notismål	53
7.5.3 Avgöranden från Skatterättsnämnden	53

1 Inledning

Det är inte ovanligt att ett företag av en eller annan anledning väljer att strukturera om sin verksamhet. Det kan exempelvis vara med anledning av ett generationsskifte eller på grund av en försäljning. En viktig faktor vid en omstrukturering är hur företaget kommer att påverkas rent skattemässigt. Inte sällan kan skattebelastningen för ett företag variera stort beroende på hur de väljer att agera. En form av transaktioner som kan förekomma vid omstruktureringar är verksamhetsavyttringar. Reglerna om verksamhetsavyttringar utgör en implementering av EG-rätten, vilket medför att Sverige vid tillämpning av dessa regler till viss del är bunden av EG-rätten. En annan typ av transaktioner är underprisöverlåtelser som, till skillnad från verksamhetsavyttringar, är en rent nationell företeelse. Begreppet verksamhetsgren förekommer vid tillämpning av både underprisöverlåtelser och verksamhetsavyttringar men är definierat separat i inkomstskattelagens andra kapitel där en mängd andra begrepp är definierade.

1.1 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att undersöka vad det får för konsekvens att begreppet verksamhetsgren används för att tolka rent nationell lagstiftning samtidigt som begreppet även skall tolkas i enlighet med EG-rätten. För att kunna uppnå detta syfte inleds uppsatsen med en utredning av innebörden av begreppet verksamhetsgren såsom det kommit till uttryck inom EG-rätten respektive inom svensk rätt.

Begreppet verksamhetsgren finns definierat i ett direktiv, fusionsdirektivet¹, som legat till grund för de svenska reglerna om verksamhetsavyttringar. I denna del är Sverige tvunget att tolka begreppet verksamhetsgren i enlighet med EG-rätten. Frågan är då om detta även gäller vid tillämpning av underprisreglerna, eller om Sverige kan använda sig av olika tolkning av termen verksamhetsgren beroende på vilket regelverk som är aktuellt i den specifika situationen.

¹ Direktiv 90/434/EEG

Beroende av hur denna senare frågeställning besvaras uppkommer ytterligare en fråga av intresse. Om det skulle visa sig att det enligt EG-rätten är accepterat att ha två olika tolkningar av begreppet verksamhetsgren, måste frågan även ställas hur detta står i överensstämmelse med svensk rätt. Är det med hänsyn till de bestämmelser vi har i Sverige, till exempel principen om allas likhet inför lagen, accepterat att lägga in olika tolkningar av ett och samma begrepp. En annan fråga som kan vara av intresse baseras på det faktum att det i den svenska lagstiftningen om underprisöverlåtelser finns ytterligare en definition av begreppet verksamhetsgren, som skiljer sig helt ifrån den i fusionsdirektivet. Är denna reglering förenlig med EG-rätten?

Det är nu cirka tio år sedan dagens definition av begreppet verksamhetsgren infördes i svensk rätt. Under dessa år har det kommit in ett stort antal förfrågningar om förhandsbesked till Skatterättsnämnden, som även överklagats till Regeringsrätten, angående tolkningen av begreppet verksamhetsgren. Med anledning av detta kommer en del av denna framställning behandla frågeställningen huruvida svensk praxis på området har genomgått en utveckling under dessa år. Annorlunda uttryckt, om det går att se att bedömningen gått i någon speciell riktning, exempelvis om Regeringsrätten idag är mer liberal i sin bedömning än vad den var för tio år sedan.

1.2 Metod och material

En traditionell juridisk metod har använts för att tolka begreppet verksamhetsgren och besvara de frågeställningar som uppställts för uppsatsen. Som utgångspunkt för tolkningen har främst den lagtext respektive direktivtext som finns på området studerats. Vidare har ledning hämtats i förarbeten. Eftersom både lagtext och förarbeten är relativt vitt utformade bygger emellertid en stor del av de tolkningar och slutsatser som gjorts i framställningen även på uttalanden i praxis och doktrin.

När det gäller praxisgenomgången bygger denna främst på domar från Regeringsrätten, men även ett antal förhandsbesked från Skatterättsnämnden har studerats. Även om begreppet verksamhetsgren genom åren har varit föremål för relativt många prövningar har Regeringsrätten i flertalet fall uttryckt sig fåordigt.

Detta kan jämföras med EG-domstolen där begreppet endast varit föremål för prövning vid ett tillfälle. Här uttalade sig domstolen dock förhållandevis ingående om de kriterier som legat till grund för dess bedömning. Även Skatteverkets åsikt är representerad i uppsatsen. Trots att dess handledning inte har någon funktion som bindande rättskälla är det intressant att studera dess åsikt vid tillämpningen av specifika rättsregler.

Inom doktrinen har ämnet diskuterats tämligen mycket, i synnerhet när det var nytt och ett flertal författare skrev artiklar om hur begreppet skulle tolkas. Diskussionen rörde dels tolkningen inom Sverige, dels vad EG-rätten hade för inverkan. I tidsskriften Skattenytt pågick i början av 2000-talet till och med något av en debatt kring ämnet. Med anledning av detta hoppas jag att uppsatsen presenterar åsikter från flera olika håll och på så vis belyser problemen från olika synvinklar.

1.3 Avgränsning

Uppsatsens syfte är, såsom framkommit ovan, att utreda vad det får för konsekvenser för svensk rätt att begreppet verksamhetsgren förekommer i lagstiftning som är en implementering av EG-rätten samtidigt som det även reglerar rent interna företeelser. De olika transaktionstyper som här används för att åskådliggöra denna problematik är verksamhetsavyttringar och underprisöverlåtelse. Reglerna kring verksamhetsavyttringar kommer från EG-rätten och begreppet verksamhetsgren spelar där en central roll. När det gäller underprisöverlåtelse är dessa regler en rent intern företeelse och Sverige är, som utgångspunkt, överhuvudtaget inte påverkat av EG-rätten rörande detta regelverk.

Reglerna kring underprisöverlåtelse och verksamhetsavyttringar belyser på ett bra sätt de frågeställningar och problem som är aktuella för uppsatsen. Eftersom syftet med uppsatsen inte är att endast beskriva de olika situationer där begreppet verksamhetsgren används inom lagstiftningen finns det enligt min mening ingen anledning att gå närmare in på de övriga transaktionstyper där begreppet förekommer. Det skall även klargöras att den genomgång som ges av regelverket kring underprisöverlåtelse och verksamhetsavyttringar är mycket kortfattad, men

kan ändå vara av intresse för att åskådliggöra i vilka situationer begreppet förekommer. När det gäller reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kapitlet i inkomstskattelagen bör det poängteras att detta regelverk även behandlar ideella andelar av en verksamhetsgren. Den svenska lagstiftaren har här gjort en utvidgning av begreppet verksamhetsgren jämfört med hur det kommer till uttryck i direktivet. Ideella andelar kommer dock inte att behandlas vidare i denna framställning.

Vidare är inte heller det primära med uppsatsen att komma fram till vad som är gällande rätt rörande begreppet verksamhetsgren. För att kunna besvara de frågeställningar som uppställts i uppsatsen krävs dock en god bild av begreppets tolkning och innebörd. Denna del har dock inte analyserats av undertecknad utan bygger endast på uttalanden i förarbeten, praxis och doktrin. Undantaget från detta är den del som behandlar svensk praxis på området, vilken även utgör grund för att besvara en av de ovan angivna frågeställningarna.

1.4 Disposition

Detta inledande kapitel behandlar bakgrunden till de problem som uppsatsen behandlar och fastställer de frågeställningar som ligger till grund för uppsatsens analysdel. Vidare redogörs för den metod som använts under arbetets gång samtidigt som en kort kommentar kring materialet ges. Den del som behandlar de avgränsningar som gjorts i uppsatsen är viktig för att få en förståelse för varför vissa avsnitt behandlas mer ingående än andra.

Kapitel två till och med fem utgör framställningens teoridel. Här ges en genomgång över var i lagstiftningen begreppet verksamhetsgren förekommer samt en redogörelse för begreppets tillkomst och de motiv som legat bakom detta. Vidare ges här en relativt utförlig beskrivning av hur begreppet har tolkats och tillämpats inom såväl svensk rätt som inom EG-rätten.

Uppsatsens analysdel ger inledningsvis en bild över hur begreppet verksamhetsgren har tolkats inom svensk praxis. Denna analys riktar sig inte främst mot hur tolkningen ser ut idag, och vad som anses utgöra gällande rätt, utan istället mot hur begreppet utvecklats sedan det infördes för cirka tio år sedan.

Största delen av analysen utgörs dock av problematiken kring hur den svenska rätten påverkas av EG-rätten i fall då vi har ett begrepp som dels reglerar en rent intern företeelse, dels är en del av EG-rätten. Efter analysdelen följer även ett kapitel innehållande slutsatser kring de frågeställningar som uppställts för framställningen.

2 Definitionen av begreppet verksamhetsgren

En av de centrala frågorna i denna framställning är vilken betydelse det har att det finns två olika definitioner av begreppet verksamhetsgren, en inom EG-rätten och en i inkomstskattelagen. De båda definitionerna skiljer sig något åt till ordalydelsen varför det finns anledning att kort återge dem här nedan.

2.1 Definitionen av begreppet verksamhetsgren inom EG-rätten

Den EG-rättsliga definitionen av termen verksamhetsgren går att finna i artikel 2 i) i direktiv 90/434/EEG, vilket framöver kommer att betecknas såsom fusionsdirektivet. I denna artikel beskrivs en verksamhetsgren som:

”Alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, dvs. en enhet som kan fungera på egen hand”.

Hur definitionen har tolkats inom praxis, det vill säga hur EG-domstolen valt att tillämpa bestämmelsen i praktiken, kommer att diskuteras utförligt i kommande kapitel.

2.2 Definitionen av begreppet verksamhetsgren inom svensk rätt

Inkomstskattelagens definition av verksamhetsgren återfinns i 2 kap. 25 § IL och har följande lydelse:

”Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”.

Av betydelse för bedömningen av huruvida en verksamhetsgren föreligger eller inte är även definitionen av en rörelse. Med en rörelse avses all annan verksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Även innehav av denna typ av tillgångar skall dock räknas till rörelsen om de innehas som ett led i rörelsen.² Med detta menas att aktier som ägs av exempelvis ett

² 2 kap 24 § IL.

industriföretag kan räknas till rörelsen men aldrig aktier som innehas av ett företag som förvaltar värdepapper.³

Vid en jämförelse med fusionsdirektivet framgår att ordalydelsen av de olika definitionerna skiljer sig något åt. Hur denna skillnad påverkar tolkningen av begreppet kommer dock att diskuteras utförligt senare i framställningen.

³ Baran i karnov 2007/08 s. 3435.

3 Förekomsten av begreppet verksamhetsgren

För att få en bättre förståelse för i vilka sammanhang det blir aktuellt att definiera begreppet verksamhetsgren skall här ges en kortfattad beskrivning över de regelverk där begreppet utgör en central roll.

3.1 Förekomsten av begreppet verksamhetsgren inom EG-skatteätten

Såsom tidigare påpekats är begreppet verksamhetsgren inte endast en svensk företeelse. Begreppet används även inom EG-rätten och är på denna väg implementerad i den svenska rätten. Den EG-lagstiftning som ligger bakom de svenska reglerna om verksamhetsavyttringar är fusionsdirektivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar mellan bolag inom gemenskapen.⁴ Syftet med fusionsdirektivet är att underlätta företagsombildningar genom att medge uppskov med beskattningen. Avsikten är således inte att uppnå skattefrihet utan bara att skjuta fram beskattningen genom att tillämpa kontinuitetsprincipen.⁵

Eftersom de svenska reglerna om verksamhetsavyttringar som presenteras nedan⁶ är en implementering av fusionsdirektivet och dessa bestämmelser således är i stort sett identiska görs här ingen närmare genomgång av direktivtexten.

3.2 Förekomsten av begreppet verksamhetsgren inom svensk rätt

Begreppet verksamhetsgren förekommer på en rad olika ställen i inkomstskattelagen, vissa mer betydelsefulla än andra. Termen verksamhetsgren ingår exempelvis i regelverket om periodiseringsfond, expansionsfond och räntefördelning vid situationer då en enskild näringsverksamhet övergår till annan fysisk person genom arv, gåva eller testamente och frågan är om periodiseringsfonden eller det sparade fördelningsbeloppet kan tas över av den nya ägaren.⁷ Begreppet förekommer även i reglerna kring partiell fission⁸. Som

⁴ Ståhl 2005 s. 17.

⁵ Ståhl 2005 s. 40.

⁶ Se 3.2.2.

⁷ 30 kap. 12a§ IL, 33 kap. 7a § IL och 34 kap. 18 § IL.

⁸ Jfr 38a kap. IL.

redogjorts för i avgränsningen är det emellertid, vid sidan av definitionen i 2 kap 25 § IL, reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL och reglerna om verksamhetsavyttring i 38 kap. IL som kommer bearbetas mest i denna uppsats. För att få en bättre förståelse för när begreppet får betydelse ges nedan en kort beskrivning över regelverket kring underprisöverlåtelse och verksamhetsavyttringar.

3.2.1 Underprisöverlåtelse

De situationer där reglerna om underprisöverlåtelse blir aktuella är då något överlåts till ett värde som understiger marknadsvärdet. I en sådan situation skall som huvudregel uttagsbeskattning ske, det vill säga att överlåtare skall ta upp den överlåtna tillgången som om den avyttrats till ett värde motsvarande marknadsvärdet. Reglerna om uttagsbeskattning återfinns i 22 kap. IL. Underprisreglerna tillåter att uttagsbeskattning får underlåtas under förutsättning att vissa kriterier är uppfyllda. Konsekvensen av att uttagsbeskattning underlåts är dock inte någon skattelättnad utan endast att beskattningen skjuts upp. Det pris förvärvaren erlägger för tillgången kommer att användas som dennes anskaffningsvärde. Förvärvaren inträder på detta vis i den tidigare ägarens skattemässiga situation och det obeskattade övervärdet som finns i tillgången beskattas istället då förvärvaren avyttrar tillgången. Detta kan sägas vara en beskattning enligt kontinuitetsprincipen.⁹

Definitionen av en underprisöverlåtelse återfinns i 23 kap. 3 § IL och har lydelsen: ”med underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat”. För att en underprisöverlåtelse skall godkännas krävs dock att ett antal villkor är uppfyllda, vilka kommer redogöras för nedan. Förutom definitionen av en underprisöverlåtelse som sådan innehåller kapitlet även ett antal definitioner av vad som i reglerna avses med exempelvis ett företag eller ett handelsbolag. Denna uppräkningslista är förvisso av stor betydelse men utelämnas dock här och kommenteras istället senare i framställningen där det finns behov av detta.

⁹ Lodin m.fl. s. 449.

Det första villkor som uppställs för att en underprisöverlåtelse skall kunna anses föreligga är att överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag.¹⁰ Med hänsyn till att definitionen av vad som utgör ett företag¹¹ här är relativt vid torde denna paragraf sällan förhindra en underprisöverlåtelse. En ytterligare förutsättning är att förvärvaren direkt efter överlåtelsen skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet och detta krav gäller även för den ersättning eller kapitalvinst som kan uppkomma vid en avyttring av tillgången.¹² Denna regel kan exempelvis bli aktuell då förvärvaren finns utomlands eller om förvärvaren är ett handelsbolag.

Det villkor som har störst relevans för denna framställning återfinns i 23 kap. 17 § IL. Denna paragraf stadgar att det, i de fall det inte föreligger koncernbidragsrätt mellan överlåtaren och förvärvaren, krävs att överlåtaren överlåter hela sin näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren för att en underprisöverlåtelse skall accepteras. Merparten av de rättsfall som omnämns i denna framställning avser just frågan om huruvida överlåtna tillgångar skall anses utgöra en verksamhetsgren eller inte.

Vidare uppställs ett antal villkor rörande exempelvis kvalificerade andelar med hänvisning till regelverket kring detta i 57 kap. IL. Det finns även ett antal paragrafer som reglerar tidigare underskott hos förvärvaren för att undvika resultatkvittning mot de obeskattade reserver som en underprisöverlåtelse medger.¹³

3.2.1.1 Ytterligare en definition av begreppet verksamhetsgren

Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kapitlet innehåller en egen definition av begreppet verksamhetsgren, som kompletterar definitionen i 2 kap. 25 § IL vid tillämpning av 23 kapitlet. Regeln stadgar att även innehav av andelar i ett företag räknas som en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren om förvärvaren efter

¹⁰ 23 kap. 14 § IL.

¹¹ 23 kap. 4 § IL.

¹² 23 kap. 16 § IL.

¹³ 23 kap. 24-29 §§ IL.

förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar¹⁴ i företaget.¹⁵

Som kommer att framgå senare i framställningen får bestämmelsen betydelse i fall då kraven för att en verksamhetsgren skall anses överlåtten inte kan anses uppfyllda på grund av bestämmelserna i främst 2 kap. 24 § IL, det vill säga reglerna om att en rörelse inte kan bestå av enbart värdepapper. Som tidigare påpekats skall värdepapper bara kunna räknas till rörelsen om de innehas som ett led i rörelsen. Med hjälp av definitionen i 23 kap. 7 § IL skall dock även andelar som inte ingår som ett led i rörelsen kunna utgöra en verksamhetsgren. För detta krävs dock som sagts att det rör sig om näringsbetingade andelar.¹⁶

3.2.2 Verksamhetsavyttringar

Reglerna om verksamhetsavyttringar är en implementering av ett EG-rättsligt direktiv¹⁷, vilket kommer att diskuteras mer ingående nedan. Den lagstiftning som i dagsläget finns i 38 kap. IL är tillämplig på såväl nationella som gränsöverskridande transaktioner.¹⁸

När det gäller verksamhetsavyttringar dyker begreppet verksamhetsgren upp redan i definitionen, där det stadgas att ett företag skall avyttra samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag. För att en verksamhetsavyttring skall anses föreligga krävs även att detta sker till marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget.¹⁹

¹⁴ Termen näringsbetingad andel är definierad i 24 kap. 13 § IL. Med näringsbetingad andel avses i korthet:

1. En andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ägs av ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag, en svensk stiftelse, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller ett bolag inom EES som motsvarar något sådant svenskt företag som beskrivits ovan.
2. Andelen skall dessutom vara en kapitaltillgång och uppfylla något av kriterierna: Inte marknadsnoterad, ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget skall motsvara minst tio procent av röstetalet, innehavet av andelen skall betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget. Se 24 kap. 14 § IL.

Definitionen har vissa tillägsbestämmelser rörande exempelvis privatbostadsföretag och företag inom EES, dessa bestämmelser utelämnas dock här. Se 24 kap. 12-22 §§ IL.

¹⁵ 23 kap. 7 § IL.

¹⁶ Prop. 1998/99:15 s. 138f.

¹⁷ Direktiv 90/434/EEG, fusionsdirektivet.

¹⁸ Lodin m.fl. s. 464. Reglerna motsvarar de tidigare gällande reglerna för internationella verksamhetsöverlåtelser.

¹⁹ 38 kap. 2 § IL.

Likt villkoren för underprisöverlåtelser krävs även i detta fall att det köpande företaget skall vara skattskyldigt i inkomstslaget näringsverksamhet efter överlåtelser. Här uppställs dock dessutom ett krav på att även det säljande bolaget skall ha varit skattskyldigt för åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen.²⁰ Ytterligare ett villkor är att ersättningen inte får understiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.²¹

De beskattningsmässiga effekterna av transaktionen blir att det säljande företaget inte skall ta upp den erhållna ersättningen som intäkt, utan intäkten skall istället beräknas utifrån det skattemässiga värdet på tillgångarna. Företaget skall inte heller ta upp någon kapitalvinst eller kapitalförlust.²² Det köpande företaget skall anses ha förvärvat tillgångarna till dess skattemässiga värde och inträder på så vis det säljande företags skattemässiga situation.²³

Det finns naturligtvis mer att säga om detta regelverk men som ovan påpekats ligger tyngden i framställningen på begreppet verksamhetsgren och denna genomgång är endast till för att översiktligt ge en förståelse för i vilka situationer begreppet kommer till användning.

²⁰ 38 kap. 6 och 7 §§ IL.

²¹ 38 kap. 8 § IL.

²² Lodin m.fl. s. 464 jfr även 38kap. 9-11 §§ IL.

²³ 38 kap. 14 § IL.

4 Tillkomsten av begreppet verksamhetsgren

Detta kapitel kommer kort att beskriva den historik som ligger bakom införandet av begreppet verksamhetsgren både inom EG-rätten och svensk rätt. Vidare kommer en relativt kort genomgång ges av de motiv som legat till grund vid införandet av begreppet inom svensk rätt.

4.1 Införandet av begreppet verksamhetsgren inom EG-rätten

Det första förslaget på att införa ett fusionsdirektiv kom redan 1969. Det av kommissionen väckta förslaget behandlades sedan av den ekonomiska och sociala kommittén, samt parlamentet för att sedan även bli föremål för diskussion i rådet. Under förhandlingarna visade det sig att det fanns stora motsättningar mellan medlemsländerna. Med anledning av detta avstannade processen under många år och det var först i mitten på 1980-talet som frågan återigen blev aktuell. Kommissionen hade nu, för att överbrygga de meningsskiljaktigheter som fanns mellan medlemsländerna, utarbetat vissa förändringar i det förslag de överlämnade till rådet. Efter ytterligare några ändringar kunde direktivet antas år 1990. Det bestämdes även att direktivet skulle vara implementerat i medlemsstaterna senast den 1 januari 1992, vilket för Sveriges del innebar en implementering i samband med att vi gick med i EU den 1 januari 1995.²⁴

Den 7 december 2004 beslutades i rådet att anta vissa ändringar i fusionsdirektivet. Dessa ändringar gjordes delvis med anledning av en företagsskattestudie som kommissionen gjort och slutfört 2001, men även med anledning av att det 2004 kom nya regler gällande europabolag.

4.2 Införandet av begreppet verksamhetsgren inom svensk rätt

Första gången som begreppet verksamhetsgren dök upp inom svensk rätt var vid implementeringen av fusionsdirektivet i samband med Sveriges inträde i EU. Den svenska implementeringen skedde genom en särskild lag²⁵ om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.²⁶ I samband med införandet

²⁴ Ståhl 2005 s. 33.

²⁵ SFS 1994:1854.

²⁶ Nilsson och Uggla s. 304 not 11.

av denna lagstiftning kom även en provisorisk svensk översättning av fusionsdirektivet. Den översättning som då gjordes av begreppet verksamhetsgren är snarlik ordalydelsen i dagens översättning.²⁷ Det lagförslag som framlades, och som senare även blev lydelsen i lagtexten, var däremot helt skilt från den definition av verksamhetsgren som vi idag finner i inkomstskattelagen. Lagförslaget hänvisade istället till begreppet rörelsegren enligt dåvarande aktiebolagslagen.²⁸

Den definition som vi idag förknippar med begreppet verksamhetsgren infördes i samband med att den implementerade lagstiftningen även kom att gälla på inhemska transaktioner. Detta skedde bland annat genom införande av lagen om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser samt lag om beskattning vid överlåtelser till underpris.²⁹ Det är således denna definition som kommer att behandlas framöver.

Reglerna om underprisöverlåtelser³⁰ är en rent nationell lagstiftning och har således inget med fusionsdirektivet att göra. Mot denna bakgrund kan det vara av intresse att fråga sig vilka motiv som funnits bakom att införa begreppet verksamhetsgren även inom denna lagstiftning. Före det att reglerna om underprisöverlåtelser infördes i dåvarande UPL³¹ var detta förfarande endast reglerat genom praxis. Enligt denna praxis var det avgörande om en omorganisation ur organisatorisk synpunkt var ägnad att förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten³². Regeringen ansåg det som mindre lämpligt att denna bedömning skulle göras av skattemyndigheter och domstolar, eftersom en sådan prövning riskerade att bli subjektiv och minska förutsebarheten i regelsystemet. När det gällde regelsystemet för underprisöverlåtelser som helhet var utredningens syn att det fanns ett uppenbart

²⁷ Se SOU 1994:100, översättningen löd: "samtliga tillgångar och skulder i en bolagsenhet som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende affärsverksamhet, dvs. en enhet som kan fungera självständigt." Jämför detta med dagens översättning i fusionsdirektivet, 90/434/EEG, artikel 2 i) som lyder: "Alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, dvs. en enhet som kan fungera på egen hand".

²⁸ Prop. 1994/95:52 s. 5.

²⁹ Nilsson och Ugglar s. 304 not 11.

³⁰ 23 kap. IL.

³¹ SFS 1998:1600, lag om beskattning vid överlåtelser till underpris.

³² Prop. 1998/99:15 s. 137.

samhällsintresse att företagsamheten i landet vid varje tillfälle var strukturerad på bästa möjliga sätt. Utredningens åsikt var således att uttagsbeskattning som huvudregel skulle underlätas vid underprisöverlåtelser.³³ När det gällde gränsdragningen mellan att bara tillåta underprisöverlåtelser av hel verksamhet eller verksamhetsgren jämfört med att även tillåta överföringar av enstaka tillgångar sades i utredningen att det från organisatorisk synvinkel mycket väl kan vara motiverat att föra över enstaka tillgångar mellan bolag inom en företagsgrupp. Vidare ansågs att det utifrån rent organisatoriska skäl inte fanns någon anledning att behandla överlåtelser av enstaka tillgångar annorlunda jämfört med överlåtelse av en hel verksamhet eller verksamhetsgren. Det var istället med hänvisning till att inte urholka koncernbidragsreglerna som underprisöverlåtelse av enstaka tillgång endast kunde tillåtas i fall då rätt till koncernbidrag förelåg.³⁴

³³ Prop. 1998/99:15 s. 137.

³⁴ SOU 1998:1 s. 162f.

5 Tolkningen av begreppet verksamhetsgren

Eftersom begreppet verksamhetsgren, åtminstone till viss del, är en implementering av ett EG-rättsligt direktiv har jag i följande kapitel valt att inledningsvis redogöra för hur begreppet utformats och tolkats inom EG-rätten. Därefter följer en genomgång av hur begreppet verksamhetsgren tolkats inom svensk rätt både vad gäller förarbeten, praxis och doktrin.

5.1 Tolkning inom EG-rätten

Definitionen av verksamhetsgren inom EG-rätten finns, såsom tidigare påpekats, i fusionsdirektivet. Ordalydelsen i definitionen öppnar för en rad tolkningsmöjligheter. Eftersom EG-domstolens avgöranden är av stor betydelse vid tolkning av EG-rätten skall här först göras en genomgång av den praxis som finns på området. Det rättsfall som är mest belysande vad gäller begreppet verksamhetsgren är Andersen og Jensen, där EG-domstolen uttalat sig relativt ingående om tolkningen.³⁵ Därefter följer en tämligen kortfattad summering av de kriterier som uppställts enligt direktivet och praxis för att en verksamhet skall anses utgöra en verksamhetsgren.

5.1.1 Andersen og Jensen

För att få en klarare bild av domstolens resonemang och en förståelse för varför domstolen behandlar vissa tolkningsfrågor mer ingående ges inledningsvis ett kort referat av de förutsättningar som legat till grund för domen. Sökande i målet var det danska aktiebolaget Randers Sport A/S, som bedrev grossist- och detaljistverksamhet avseende idrottsutrustning. Randers Sport A/S bildade ett nytt bolag, Randers Sport Nyt A/S, till vilket företagets verksamhet skulle överföras. Syftet med nybildningen och överföringen var att genomföra ett generationsskifte. Före det att överlåtelsen ägde rum tog dock Randers Sport A/S ett lån om 10 000 000 DKK. Tanken var att det lånade beloppet skulle stå kvar i bolaget medan den motsvarande ekonomiska förpliktelsen skulle överföras till Randers Sport Nyt A/S. Det föreslogs även en lösning på de likvidationsproblem som kunde uppstå i Randers Sport Nyt A/S som gick ut på att bolaget fick en

³⁵ Ståhl 2005 s. 127.

driftskredit hos ett finansinstitut som i gengäld begärde att få samtliga aktier i Randers Sport Nyt A/S i pant. Det bör slutligen tilläggas att tanken var att Randers Sport A/S även skulle behålla ett litet antal aktier i ett utomstående bolag som vid denna tidpunkt befann sig i likvidation.³⁶ Nedan följer de konkreta tolkningsfrågor som EG-domstolen fått av den nationella domstolen, i detta fall Vestre Landsret i Danmark, vid ansökan om förhandsbesked.³⁷ Detta för att ytterligare visa inom vilka ramar EG-domstolen behandlat tolkningsfrågorna.

1. Skall bestämmelserna i direktiv 90/434/EEG (fusionsdirektivet) förstås så, att det strider mot bestämmelserna i detta direktiv, särskilt mot artikel 2 c) och 2 i), att myndigheterna i en medlemsstat vägrar att anse att en åtgärd omfattas av direktivets bestämmelser om överföring av tillgångar, när transaktionen i fråga innebär att det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder överförs till ett annat bolag (det övertagande bolaget) med undantag av dels en mindre aktiepost, dels de medel som erhållits genom ett av det överlåtande bolaget upptaget lån?

2. Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 huruvida det överlåtande bolaget upptog lånet i fråga i syfte att minska nettovärdet av de tillgångar och skulder som överförs till det övertagande bolaget, eftersom lånebeloppet skall stanna kvar i det överlåtande bolaget, medan den motsvarande skulden skall överföras till det övertagande bolaget?

3. Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 och/eller fråga 2 huruvida lånet i fråga upptogs i syfte att skapa möjlighet för tidigare medarbetare i företaget att, som ett led i ett generationsskifte i företaget, finansiera förvärv av aktieposter i det övertagande bolaget?

4. Skall bestämmelserna i fusionsdirektivet, särskilt artikel 2 i) i direktivet, förstås så, att det strider mot dessa bestämmelser att det uppställs som villkor för att anse att en åtgärd omfattas av direktivets bestämmelser om överföring av tillgångar att varken det överlåtande bolaget, de fysiska personer som är huvudaktieägare eller tredje man i övrigt ställer säkerhet till förmån för det övertagande bolaget om det

³⁶ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 8.

³⁷ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 13.

övertagande bolagets framtida behov av medel skall finansieras genom en driftskredit från ett finansinstitut som har begärt pant i aktierna i det övertagande bolaget?

EG-domstolen valde i domen att behandla den första, andra och tredje frågan gemensamt och gjorde i dessa frågeställningar gällande ett par viktiga uttalanden som torde kunna användas vid en generell bedömning av hur begreppet verksamhetsgren bör tolkas. När det gäller frågan om huruvida en verksamhetsgren kan anses överlåten om en viss del inte följer med vid överlåtelsen, såsom i detta fall då lånebeloppet kvarstod i det överlåtande bolaget medan fordringen överlåts, har domstolen följt generaladvokatens förslag till avgörande varför det i det följande istället refereras till dennes förslag till dom.³⁸ Generaladvokaten framhöll att det i direktivet stadgas att ”*alla tillgångar och skulder* i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, [...] skall överföras vid överföring av en verksamhetsgren”.³⁹ Han menade vidare att gemenskapslagstiftarens åsikt således varit att samtliga tillgångar och skulder som är nödvändiga för en viss verksamhet måste överföras i sin helhet. Om någon del som är nödvändig för verksamheten inte överförs kan transaktionen således inte ses som en överföring av en verksamhetsgren.⁴⁰

När det gäller de tre första frågeställningarna uttalade domstolen vidare att det förhållandet att det överlåtande bolaget behållit en mindre aktiepost i ett utomstående bolag endast utesluter tolkningen att all verksamhet i det överlåtande bolaget anses överförd. Detta utesluter däremot inte att en verksamhetsgren utan samband med denna aktiepost kan anses överförd.⁴¹

Den fjärde frågan som domstolen haft att ta ställning till gällde huruvida en verksamhet skall anses utgöra en verksamhetsgren i direktivets mening i det fall verksamheten som sådan inte klarar sig ur ekonomisk synvinkel utan att det, som i detta fall, exempelvis krävs en kredit för att tillgodose det övertagande bolagets

³⁸ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 25.

³⁹ Generaladvokatens förslag i Mål C-43/00 Andersen og Jensen, Antonio Tizzano, p. 22.

⁴⁰ Generaladvokatens förslag i Mål C-43/00 Andersen og Jensen, Antonio Tizzano, p. 22.

⁴¹ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 28.

ekonomiska behov. Domstolen inleder här med att hänvisa till artikel 2 i) som säger att bolaget från organisatorisk synvinkel skall utgöra en oberoende verksamhet.⁴² Domstolen menar med denna bakgrund att verksamhetens oberoende ”i första hand skall bedömas ur funktionell synvinkel - de överförda tillgångarna skall kunna fungera som ett självständigt företag, utan att det för den skull krävs ytterligare investeringar eller överföringar – och först i andra hand ur ekonomisk synvinkel.”

Med utgångspunkt i det ovan diskuterade anförde domstolen att det förhållandet att det övertagande bolaget exempelvis använder sig av en bankgaranti, för att finansiera verksamheten, inte innebär att det är uteslutet att verksamheten kan ses som oberoende och således falla in under begreppet verksamhetsgren.⁴³ Domstolen menar dock att bedömningen kan bli en annan om det övertagande bolagets ekonomiska situation är sådan att företaget som helhet inte kan överleva på egen hand, exempelvis om räntorna och amorteringarna på de skulder som bolaget övertagit överstiger dess intäkter.⁴⁴

Domstolen avslutar sedan med att konstatera att det ankommer på den nationella domstolen att utifrån omständigheterna i varje enskilt fall göra bedömningen huruvida en verksamhet är oberoende.⁴⁵

5.1.2 Vägledning i annan praxis

Trots att det här är fusionsdirektivets lydelse av begreppet verksamhetsgren som primärt behandlas torde det även gå att finna ledning för tolkning av begreppet i annan praxis. Det finns exempelvis en liknande bestämmelse i direktiv 69/335/EEC, kapitalanskaffningsdirektivet, om indirekta skatter på kapitalanskaffning. I artikel 7 b) i detta direktiv stadgas att en reducerad skattesats skall användas vid överföring av samtliga tillgångar och skulder hos ett företag eller av en eller flera delar av ett företag mot vederlag i form av aktier i det köpande bolaget. Det skall dock poängteras att ordalydelsen skiljer sig åt i de båda direktiven men de synes ändå ta sikte på samma typ av transaktion. Jämförs de

⁴² Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 34.

⁴³ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 35.

⁴⁴ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 36.

⁴⁵ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 37.

engelska versionerna används där ”branch of activity” i fusionsdirektivet och ”parts of their business” i kapitalanskaffningsdirektivet. I de franska versionerna används samma term i båda versionerna.⁴⁶ Denna åsikt kommer även till uttryck i målet Muwi som rörde artikel 7 b) i kapitalanskaffningsdirektivet och där generaladvokaten menade att bestämmelserna skall anses ha samma innebörd.⁴⁷ Även om EG-domstolen sedan inte helt godtog detta påstående menade de att med en del av ett företag i kapitalanskaffningsdirektivets mening måste avses en enhet som kan verka oberoende, det vill säga i princip detsamma som sägs i artikel 2 i) i fusionsdirektivet.⁴⁸

En annan bestämmelse som torde kunna vara av intresse vid tolkning av begreppet verksamhetsgren enligt fusionsdirektivet är artikel 5.8 i direktiv 77/388/EEG, det sjätte momsdirektivet. Denna artikel stadgar om ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav”. Utan att gå in närmare på momsdirektivets innebörd kan nämnas att EG-domstolen i målet Zita Modes uttalat att syftet med denna bestämmelse är att medlemsstaterna skall kunna underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag och att undvika att i onödan belasta mottagarens likviditet.⁴⁹ EG-domstolen fortsätter sitt resonemang i samma dom genom att förtydliga att ”någon del” av samtliga tillgångar inte kan utgöra vilken del som helst utan att denna del skall kunna utgöra en självständig ekonomisk verksamhet.⁵⁰ Med bakgrund i det nu anförda kommer jag i det följande att i viss utsträckning se till praxis rörande artikel 7 b) i kapitalanskaffningsdirektivet samt artikel 5.8 i det sjätte momsdirektivet vid tolkning av fusionsdirektivet. Det måste dock återigen poängteras att försiktighet bör iakttas då domstolens uttalanden rör andra direktiv som kan ha andra syften och ändamål.

5.1.3 Vems perspektiv skall ligga till grund för bedömningen

En avgörande fråga för hur begreppet verksamhetsgren skall tolkas är ur vems perspektiv den överlåtna verksamheten skall anses utgöra en verksamhetsgren. I inledningen av artikel 2 i) beskrivs verksamhetsgren som en del av ett bolag som

⁴⁶ Ståhl 2005 s. 127.

⁴⁷ Ståhl 2005 s. 127.

⁴⁸ Mål C-164/90 Muwi p. 22.

⁴⁹ Mål C-497/01 Zita Modes p. 39.

⁵⁰ Mål C-497/01 Zita Modes p. 40, se även Alhager 2001 s. 375.

från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet. Denna lydelse torde kunna innebära att bedömningen skall göras utifrån ett överlåtarperspektiv, eftersom det kan uppfattas som om det i direktivet ses till det överlåtande bolagets organisation. Den sista delen av definitionen ger dock en annan tolkningsmöjlighet. Här förklaras nämligen det tidigare sagda med att det skall vara en enhet som kan fungera på egen hand. Det avgörande synes alltså inte vara om enheten i dagsläget är en självständig verksamhet hos överlåtare. Istället torde det avgörande vara att enheten som sådan kan fungera som en självständig verksamhet, exempelvis hos en framtida förvärvare.⁵¹ Sett till domstolens yttranden i Andersen og Jensen, där verksamheten i första hand skulle bedömas ur ett funktionellt hänseende, torde inte bedömningen göras annorlunda beroende på vem denne förvärvare är utan avgörande torde istället vara vad som objektivt sett kan anses fungera som en oberoende verksamhet.⁵² Ett argument som ytterligare talar mot att det är säljarperspektivet som skall ligga till grund för bedömningen är EG-domstolens uttalande i domen Commerz-Credit-Bank.⁵³ Frågan var här om det för att uppfylla rekvisitet ”del av företag” krävdes att den företagsdel som skulle överlåtas redan före överlåtelsen utgjorde en avskild och självständig del hos det överlåtande bolaget. Domstolen uttalade dock att så inte var fallet utan menade istället att det saknar betydelse hur det överlåtande bolaget bedriver sin verksamhet. Det viktiga är istället om den överlåtna företagsdelen kan bidra till utvecklingen i det förvärvande bolaget.⁵⁴ Mot bakgrund av vad domstolen uttalat torde det kunna bortses från verksamhetens funktion i det överlåtande bolaget, och istället ses till verksamhetens innehåll som sådant.

En sak som försvårar bedömningen en aning är det uttalande som domstolen gjorde i Andersen og Jensen där den istället såg till det övertagande bolagets ekonomiska situation i sin helhet.⁵⁵ Detta uttalande torde peka mot att bedömningen skall göras utifrån det förvärvande bolagets perspektiv men inte med utgångspunkt i den överlåtna verksamheten, utan istället utifrån bolaget som helhet. Detta kan tyckas en aning märkligt med tanke på att direktivtexten, som

⁵¹ Nilsson, SN 2003 s. 851.

⁵² Alhager, SN 2002 s. 673f.

⁵³ Mål C-50/91 Commerz-Credit-Bank.

⁵⁴ Mål C-50/91 Commerz-Credit-Bank p. 14 och 16. Jämför även Ståhl 2005 s.146.

⁵⁵ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 36.

tidigare nämnts, talar om den överförda verksamheten och inte det övertagande bolaget.⁵⁶ Jag återkommer dock till denna diskussion nedan, se 5.1.4.

Att sätta upp några exakta riktlinjer för vad som skall ses som gällande rätt i denna del tycks vara svårt. Utifrån vad som sades i Andersen og Jensen samt med hänsyn till de åsikter som framförts inom doktrinen tycks dock den rådande uppfattningen vara att det som skall bedömas är verksamhetens möjlighet att fungera självständigt ur ett objektivi t perspektiv, men att hänsyn vid denna bedömning även kan tas till förvärvarens ekonomiska förhållanden.

5.1.4 Verksamhetens oberoende

Såsom tidigare berörts definieras termen verksamhetsgren i fusionsdirektivet som ”en oberoende verksamhet, det vill säga en enhet som kan fungera på egen hand”.⁵⁷ Vad som är en oberoende verksamhet skall bedömas ur funktionell synvinkel, vilket tydliggörs av domstolen med att de tillgångar som överförs skall kunna fungera som en självständig rörelse utan att det tillförs ytterligare investeringar.⁵⁸ Som utgångspunkt är det alltså verksamhetens organisation och andra komponenter för att driva ett företag som skall ligga till grund för bedömningen i första hand och först i andra hand ekonomiska aspekter. EG-domstolens uttalande i denna fråga har dock fått viss kritik inom doktrinen. Där har hävdats att det visserligen går att göra en bedömning av om en verksamhet kan bedrivas ur rent funktionell synvinkel, men att det ändå torde vara svårt att vid en sådan bedömning helt lägga de ekonomiska aspekterna åt sidan. Istället påstås att bedömningen huruvida ett företag kan klara sig självständigt alltid måste ta utgångspunkt i om det finns någon ekonomisk möjlighet för detta.⁵⁹ När det gäller den ekonomiska bedömningen är det som tidigare anmärktes märkl igt att EG-domstolen hänvisar till det övertagande bolagets ekonomiska situation som helhet och inte endast till den överförda verksamheten. Möjligtvis kommer sig detta av att den överförda verksamheten, i det aktuella fallet, utgjorde hela

⁵⁶ Ståhl, SN 2003 s.482.

⁵⁷ Artikel 2 i) i fusionsdirektivet, 90/434/EEG.

⁵⁸ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 35.

⁵⁹ Virin s. 257, men jämför även Alhager s. 673 som synes vara av uppfattningen att det inte föreligger några problem att göra denna bedömning stegvis såsom domstolen efterfrågar.

verksamheten i det övertagande bolaget.⁶⁰ EG-domstolens åsikt får nog ändå anses vara den att det först skall ses till om verksamheten har karaktären av ett företag samt besitter de komponenter som behövs för att typiskt sett kunna fungera som ett eget företag. Om så är fallet får kravet på oberoende verksamhet anses uppfyllt. I vissa situationer skulle dock, med hänvisning till den ekonomiska lönsamheten, den bedömningen kunna göras att kravet på oberoende inte är uppfyllt, trots att företaget rent funktionellt sett skulle kunna utgöra ett självständigt företag.⁶¹

För att hämta ytterligare ledning angående vad EG-domstolen ser som en oberoende verksamhet kan fallet Zita Modes användas. Målet rör visserligen sjätte momsdirektivet, men domstolen gjorde där ett antal uttalanden som även torde ha relevans rörande fusionsdirektivet. Den fråga EG-domstolen här hade att ta ställning till var vad som utgjorde ”del av samtliga tillgångar”. Domstolen kom då fram till att det skulle röra sig om en självständig del av ett företag, inklusive materiella eller immateriella tillgångar, som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Den tydliggjorde även att enbart överföring av tillgångar såsom försäljning av varulager inte skulle omfattas av begreppet, även om dessa tillgångar skulle kunna användas för att bygga upp en verksamhet.⁶² Det bör även i detta fall kunna hämtas ledning från det tidigare kommenterade målet Commerz-Credit-Bank, som rörde kapitalanskaffningsdirektivet. Där slog EG-domstolen fast att det med ”del av företag” avses en sådan del av ett företag som består av en organiserad samling av tillgångar och personer som kan bidra till utövandet av en bestämd verksamhet.⁶³

5.1.5 Hela verksamhetsgrenen måste överlåtas

I domen Andersen og Jensen uttalade domstolen att de tillgångar och skulder som är hänförliga till en verksamhetsgren måste överföras i sin helhet.⁶⁴ Att det förhåller sig på detta sätt framgår även direkt av direktivtexten som talar om ”alla

⁶⁰ Ståhl 2005 s. 143.

⁶¹ Ståhl 2005 s. 138.

⁶² Mål C-497/01 Zita Modes p. 40.

⁶³ Mål C-50/91 Commerz-Credit-Bank p. 12.

⁶⁴ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 25.

tillgångar och skulder”.⁶⁵ Frågan är dock hur stor vikt som skall läggas vid ordalydelsen i direktivet och de uttalanden domstolen gjort, och om en strikt tolkning ens är möjlig i många situationer. Det kan även klargöras att när det i följande avsnitt talas om hela verksamheten eller samtliga tillgångar menas alltså samtliga tillgångar inom verksamhetsgrenen. Att det såsom i fallet Andersen og Jensen kvarstår exempelvis en aktiepost som inte har något med verksamhetsgrenen att göra påverkar inte bedömningen.⁶⁶

Som antytts tidigare torde ett synsätt, där det uppställs krav på att samtliga tillgångar och skulder alltid måste överlåtas, i många fall kunna innebära problem. Det måste i normalfallet anses som svårt att öronmärka skulder till specifika tillgångar. Det redovisningsmässiga sambandet mellan tillgångar och skulder torde efter en tid suddas ut, såvida inte företaget upprätthåller en redovisning där varje enhet redovisas separat.⁶⁷ Ett annat argument som talar emot en strikt tolkning av detta rekvisit är det som behandlats i avsnitt 5.1.3, nämligen att det inte krävs att den överlåtna verksamheten utgjort en avskild verksamhet redan hos överlåtaren. När så inte är fallet måste det vara svårare att hävda att vissa tillgångar hör till den överlåtna verksamheten medan andra inte gör det. En strikt tolkning av att samtliga tillgångar och skulder måste överlåtas skulle dessutom rimma dåligt med de slutsatser som tidigare gjorts angående vems perspektiv som skall ligga till grund för bedömningen om verksamhetsgrenens oberoende. I dessa moment har domstolen sett till att det är verksamheten som sådan som skall lämpa sig för att bedrivas självständigt och att den har de tillgångar som krävs för att driva ett företag.⁶⁸

Det bör här poängteras att när det gäller målet Andersen og Jensen var förhållandena i detta avseende mycket speciella. Det är långt ifrån säkert att domstolen underkände transaktionen endast med hänvisning till att inte alla tillgångar och skulder ingick vid överlåtelsen. EG-domstolen tycks även ha vägt in det förhållande att transaktionen kunde ses som ett kringgående av direktivets

⁶⁵ Artikel 2 i) i direktiv 90/434/EEG.

⁶⁶ Mål C-43/00 Andersen og Jensen p. 28.

⁶⁷ Nilsson, SN 2003 s. 852.

⁶⁸ Ståhl 2005 s. 153.

förbud mot kontant betalning.⁶⁹ Troligen kan detta förklara många av de bedömningar domstolen gjort i målet. I doktrin har det till och med ansetts att förhållandena i målet är så speciella att det inte kan dras några längre slutsatser av målet över huvudtaget.⁷⁰ Såsom domstolen själva påpekade i domen skall den nationella domstolen vid sin bedömning se till varje enskilt fall. Med anledning av detta torde det heller inte vara möjligt för den nationella domstolen att sätta upp några absoluta kriterier som måste uppfyllas.⁷¹

5.2 Tolkning enligt svensk rätt

I detta kapitel presenteras de olika rättskällorna och vad som där sagts avseende tolkningen av begreppet verksamhetsgren. I tidigare kapitel behandlades de motiv som legat bakom införandet av begreppet, varför tyngden här istället ligger på vad som i förarbetena sagts om själva tillämpningen. Som kommer att framgå nedan är förarbetena i denna del kortfattade varför det i detta avsnitt även hänvisas till yttranden som gjorts inom doktrinen. Här ges även en utförlig genomgång av den praxis som finns på området, både vad gäller avgöranden från Regeringsrätten samt Skatterättsnämnden. Vid sidan av de klassiska rättskällorna ges här även en kort genomgång av de yttranden Skatteverket gjort i sin handledning.

5.2.1 Tolkning enligt förarbeten och doktrin

När det gäller tolkningen av begreppet verksamhetsgren är den ledning som förarbetena ger relativt knapphändig. Utredningen nöjer sig med förklaringen att: ”med verksamhetsgren bör förstås sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet”. Den enda exemplifiering som sedan ges är att verksamhet som är knuten till fartyg kan utgöra en verksamhetsgren.⁷² Efter vissa påtryckningar ansågs dock i propositionen att det fanns anledning att förtydliga begreppet något. Regeringen uttrycker sig dock även här mycket kortfattat men klargör att förutom fartyg, även ägande och förvaltning av enstaka fastighet i vissa fall kan utgöra en verksamhetsgren. En viktig aspekt vid bedömningen skall i båda dessa fall vara att verksamheten har en sådan omfattning att det kan ses som ändamålsenligt att bedriva verksamheten

⁶⁹ Mål C-43/00 Andersen og Jensen, jämför även Ståhl 2005 s. 154.

⁷⁰ Nilsson, SN 2003 s. 852.

⁷¹ Vinther och Werlauff s. 441.

⁷² SOU 1998:1 s. 163.

självständigt.⁷³ Då det sägs att verksamheten skall ha en sådan omfattning att den lämpar sig för en självständig rörelse torde detta peka på att bedömningen skall göras ur ett förvärvarperspektiv, det vill säga förvärvarens möjligheter att bedriva verksamheten.⁷⁴ Precis som inom EG-rätten, se diskussionen ovan i 5.1.3, väcks dock frågan vilken sorts förvärvare som åsyftas vid bedömningen. Skall bedömningen göras utifrån den verkliga förvärvaren och frågan om verksamheten kommer att bedrivas självständigt i dennes rörelse eller skall det göras en objektiv bedömning utifrån att verksamheten lämpar sig att bedrivas självständigt oavsett vem som är förvärvare. Efter de uttalanden som gjorts inom doktrinen tycks den rådande uppfattningen vara det senare alternativet, det vill säga att det är en objektiv bedömning som skall göras.⁷⁵ Propositionen, till skillnad från utredningen, tar även upp frågan hur innehav av värdepapper bör bedömas i detta sammanhang. Såsom tidigare visats⁷⁶ har denna problematik behandlats genom att knyta definitionen av verksamhetsgren till begreppet rörelse.⁷⁷

Efter denna genomgång av de få kriterier som lagstiftaren lämnat för att tolka begreppet verksamhetsgren kan sägas att en stor del av bedömningen har överlämnats åt praxis. Intressant i detta hänseende är att regeringen i propositionen gjorde uttalandet att en av anledningarna till att den tidigare regleringen, där det avgörande rekvisitet var ”organisatoriska skäl”, sågs som olämplig var att de inte ansåg att denna bedömning lämpade sig för att läggas på skattemyndigheter och domstolar.⁷⁸ Frågan är då om de gjort bedömningen att nuvarande avvägning är lättare att hantera.⁷⁹

5.2.2 Skatteverkets handledning

Före kommande praxisgenomgång kan det vara av intresse att utreda hur Skatteverket ser på situationen och vilka tolkningar som kommer till uttryck i deras handledning. Skatteverkets handledning kan sägas utgöra ett mellanting

⁷³ Prop. 1998/99:15 s. 138.

⁷⁴ Silfverberg, SN 1999 s. 513.

⁷⁵ Se exempelvis Nilsson, SN2003 s. 845.

⁷⁶ Se 2.2.

⁷⁷ Prop. 1998/99:15 s. 138.

⁷⁸ Prop. 1998/99:15 s. 137.

⁷⁹ Jämför Silfverberg, SN 1999 s. 513.

mellan doktrin och praxis från underrätterna och myndigheter⁸⁰. Handledningen ger både en bild av hur Skatteverkets handläggare i det praktiska arbetet tillämpar skattelagstiftningen och vilken syn de har på frågor som ännu inte aktualiserats i rättstillämpningen.⁸¹

När det gäller tolkningen av begreppet verksamhetsgren inleder Skatteverket i handledningen med att återge de uttalanden som kommit till uttryck i förarbetena och drar därefter ett antal slutsatser för att klargöra bedömningen. Beträffande verksamhetens omfattning menar Skatteverket att det inte finns något storlekskrav för att en verksamhetsgren skall kunna anses föreligga. Vidare uttalas att bedömningen av huruvida verksamheten lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet skall göras ur förvärvarens synvinkel, vilket enligt Skatteverket leder till att ”bedömningen inte sällan torde bli ganska generös”.⁸² Även om Skatteverkets formulering här måste anses som försiktig torde dess uttalande ändå kunna indikera att det inte har för avsikt att göra en alltför sträng bedömning i dessa situationer.

5.2.3 Tolkningen av begreppet verksamhetsgren inom svensk praxis

Nedan följer en genomgång av ett antal domar från Regeringsrätten. Även om denna genomgång inte är uttömmande ger den förhoppningsvis en relativt god bild över Regeringsrättens resonemang och bedömningar. Trots att avgöranden från Skatterättsnämnden inte väger lika tungt som de mål som varit uppe i Regeringsrätten har ändå ett antal mål härifrån tagits med i genomgången. Dessa avgöranden är placerade sist i genomgången som i övrigt är uppställd i kronologisk ordning.

5.2.3.1 RÅ 2000 not 86

Förutsättningarna i fallet var sådana att sökanden bedrev en friskola i Stockholm som bestod av verksamhet i två olika lokaler. I den ena lokalen bedrevs verksamhet i årskurs ett till och med sex inklusive fritidsverksamhet medan den

⁸⁰ Även om denna praxis inte har samma tyngd som Regeringsrättens avgöranden är den viktig vid tillämpningen av skattereglerna. Varje år avgörs väldigt många skatteärenden och långt ifrån alla kan beslutas av Regeringsrätten, varför skatteförvaltningen måste utforma en egen praxis för att kunna upprätthålla likformighet och effektivitet. Se vidare Pålsson s. 53f.

⁸¹ Pålsson s. 55.

⁸² Skatteverkets handledning del 3 2007 s. 468.

andra lokalen hade verksamhet i årskurserna sju till och med nio. I samband med att skolan ville utöka verksamheten till att även omfatta gymnasieverksamhet bestämde sig de två ägarna för att dela upp ägarskapet så att den ena ägde högstadiesverksamheten plus planerad gymnasieverksamhet medan resterande verksamhet överläts till den andra ägaren. Detta skulle ske på så sätt att alla tillgångar som var hänförliga till årskurs ett till och med sex samt fritidsverksamheten skulle överföras till ett nytt bolag, Nya AB. De överförda tillgångarna, bland annat bestående av personal och inventarier men även av likvida medel, skulle överlåtas dels mot vederlag uppgående till tillgångarnas skattemässiga värden men till viss del även vederlagsfritt.

Sökanden i målet ville ha svar på en rad olika frågor med hänsyn till det aktuella upplägget, men den fråga som här är av störst vikt var huruvida uttagsbeskattning kunde underlåtas då tillgångarna överlåts mot vederlag som understigit marknadsvärdet. Avgörande för svaret på denna fråga var om överlåtelsen skulle anses omfatta en verksamhetsgren eller inte.

Skatterättsnämnden, och senare även Regeringsrätten, fastslog att någon uttagsbeskattning inte skulle ske då reglerna för underprisöverlåtelse i 12 och 20 §§ UPL var tillämpliga.⁸³ Någon särskilt målade beskrivning av vilka överväganden nämnden gjort vid verksamhetsgrensbedömningen gjordes inte utan de nöjde sig med att konstatera att kriterierna var uppfyllda utifrån de omständigheter som lämnats i målet.

5.2.3.2 RÅ 2001 not 24

Tanken bakom den omstrukturering som låg till grund för detta förhandsbesked var att X AB, som ägdes av Y AB, innehade andelar motsvarande 20,38 procent i ett finskt företag. X AB:s andelar i det finska företaget skulle överföras till Y AB till underpris.

Den första frågan som Skatterättsnämnden, och senare även Regeringsrätten, hade att ta ställning till var huruvida innehavet i det finska bolaget kunde anses som ett

⁸³ Regeringsrätten påpekar här att UPL upphävts att gälla och att reglerna idag återfinns i inkomstskattelagen, men att dessa författningsändringar inte påverkar svaret på frågan i målet.

led i X:s rörelse och således anses som en verksamhetsgren enligt dåvarande 12 § 1 st. UPL.⁸⁴ Domstolen kom i målet fram till att andelarna i det finska bolaget inte kunde anses som en verksamhetsgren med hänvisning till 12 § 1 st. UPL. Anledningen till detta var att en verksamhetsgren inte kan utgöras av enbart värdepapper.

Då den första frågan besvarats nekande ville sökanden även ha svar på frågan om huruvida andelarna i det finska företaget var att anse som näringsbetingade i den mening som avsågs i dåvarande 12 § 2 st. UPL.⁸⁵ Regeringsrätten kom i målet fram till att även andelar i utländska bolag kunde anses som näringsbetingade⁸⁶, varför innehavet skulle anses som en verksamhetsgren. Uttagsbeskattning kunde därmed underlåtas.

5.2.3.3 RÅ 2003 not 132

Här gällde frågan underprisöverlåtelse av andel i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag. Sökanden inkom här med ett par frågor till Skatterättsnämnden. De ville först ha svar på huruvida andelen kunde ses som näringsbetingad enligt 23 kap. 7 § IL, och av den anledningen anses som en verksamhetsgren. Om så inte var fallet ville de även ha svar på om den tänkta överlåtelsen kunde anses utgöra en verksamhetsgren enligt den definition som ges i 2 kap. 25 § IL och på denna väg uppfylla kraven för en underprisöverlåtelse i 23 kap. 17 § IL.

När det gäller tillämpningen av 23 kap. 7 § IL ansågs andelen inte kunna falla in under detta regelverk. Denna bestämmelse måste nämligen läsas tillsammans med 23 kap. 6 § IL som stadgar att med andel avses endast andel i sådant företag som anges i 4 § samma kapitel och kommanditbolag ingår inte i denna definition.

Vid den andra frågeställningen uttalade Skatterättsnämnden i sin motivering att andelar i kommanditbolag, eller för den delen handelsbolag, är att räkna som värdepapper, detta oavsett om de förvaltar fastigheter. Såsom tidigare redogjorts för kom Regeringsrätten i RÅ 2001 not 24 fram till att en verksamhetsgren inte

⁸⁴ Nuvarande 2 kap. 24 och 25 §§ IL.

⁸⁵ Nuvarande 23 kap. 7 § IL.

⁸⁶ Poängteras kan här att reglerna för näringsbetingade andelar har vidgats sedan den aktuella domen, varför regeringsrättens diskussion i denna fråga inte längre är av intresse.

kan utgöras av enbart värdepapper. Vidare resonerade domstolen kring det förhållande, att då det föreligger särskilda regler för beskattning av kommanditbolag och handelsbolag,⁸⁷ det skulle kunna ses på så vis att andelsöverlåtelsen i själva verket utgörs av den verksamhet som hänförs till delägarna. Regeringsrätten har nämligen i andra sammanhang kommit fram till att den verksamhet som bedrivs i kommanditbolagsform skall anses vara sådan att delägarna bedriver verksamheten.⁸⁸ Nämnden ansåg dock att det i detta fall fanns för stora skillnader, exempelvis vid beräkning av resultatet vid en andelsavyttring, jämfört med om handelsbolaget avyttrat en rörelse eller en fastighet. Andelsöverlåtelsen ansågs därmed utgöra grund för uttagsbeskattning då kravet avseende hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren enligt 23 kap. 17 § inte kunde anses uppfyllt.

Det bör här poängteras att tre personer i nämnden var skiljaktiga avseende bedömningen. Då både det övertagande och det överlåtande bolaget bedrev fastighetsförvaltning och dessutom redan var delägare i kommanditbolaget, ansåg de att det övertagande bolagets inflytande över den kommanditbolagsägda fastigheten ökade påtagligt i och med förvärvet. Överlåtelsen av fastigheten skulle med hänsyn till detta ses som överlåtelse av en verksamhetsgren inom en redan bedriven verksamhet bestående av fastighetsförvaltning, och således anses uppfylla kraven enligt 23 kap. 17 § IL. Regeringsrätten delade dock majoritetens bedömning och fastslog förhandsbeskedet.

Det kan här poängteras att Skatterättsnämnden vid samma tillfälle hade att ta ställning till en i det närmaste identisk situation men där verksamheten istället för fastighetsförvaltning utgjordes av advokatrörelse. Nämndens resonemang var i detta mål identiskt med det ovan anförda och de kom även till samma resultat. Samma ledamöter var skiljaktiga denna gång och de framförde även likalydande motivering för sin ståndpunkt. Regeringsrätten kom även denna gång till samma avgörande och fastslog därmed Skatterättsnämndens förhandsbesked.⁸⁹

⁸⁷ Jfr 5 kap. IL.

⁸⁸ Jfr RÅ 1978 1:80 och prop. 2001/02:46 s. 41.

⁸⁹ RÅ 2004 ref 1

5.2.3.4 RÅ 2004 not 197

Det rörde sig i målet om överlåtelse till underpris av en avstyckad skogsfastighet. Frågan var om skogsfastigheten kunde ses som en verksamhetsgren och om uttagsbeskattning med hänsyn till detta kunde underlätas.

Efter att ha redogjort för de förutsättningar som konstituerar en verksamhetsgren fastslog Regeringsrätten det av Skatterättsnämnden beslutade att förvaltning av fastighet inte är undantaget från definitionen av vad som utgör en rörelse, varför verksamheten fick anses kunna utgöra en verksamhetsgren.

5.2.3.5 RÅ 2006 ref 74

Förutsättningarna för den omstrukturering som i detta mål var aktuell var i korthet följande. Två fysiska personer ägde vardera 50 procent av aktierna i X AB som i sin tur ägde 100 procent av aktierna i Y AB. De båda företagen ägnade sig åt försäljning av kläder, men deras verksamheter var skilda från varandra. Bland tillgångarna hos Y AB ingick även en andel i en bostadsrättsförening. De lokaler som bostadsrätten representerade användes vid tillfället som lager och kontor för X AB och Y AB. Ägarna ville genom omstruktureringen dela upp verksamheten till två separata delar där ett nybildat aktiebolag skulle bedriva näringsverksamhet i form av lokaluthyrning genom andelen i bostadsrätten. Sökanden ville alltså överlåta bostadsrättsandelen, utan vederlag, till ett nystartat aktiebolag som därefter skulle bedriva lokaluthyrning med bland annat X AB och Y AB som kunder. Frågan som Skatterättsnämnden hade att ta ställning till, och som är av intresse för denna framställning, var om denna transaktion kunde göras utan att detta utlöste uttagsbeskattning. Sökanden ville även ha svar på om en alternativ omstrukturering skulle vara möjlig i det fall det ovan anförda förslaget skulle anses utlösa beskattning. Detta alternativ gick ut på att en av ägarna skulle bilda ett nytt aktiebolag och sedan överlåta samtliga tillgångar i X AB och Y AB förutom andelen i bostadsrättsföreningen.

När det gällde det första alternativet att överlåta andelen i bostadsrätten kom nämnden fram till att detta inte var möjligt utan att uttagsbeskattning skulle komma ifråga. Motiveringen till detta var att överlåtelsen enbart bestod av en

andel i ett privatbostadsföretag och de menade att det således rörde sig om en tillgång som inte kunde utgöra en verksamhetsgren, de hänvisade här till det ovan refererade fallet RÅ 2001 not 24. Nämnden kom dock till ett annat resultat då det gällde det senare alternativet där det istället var fråga om överlåtelse av klädförsäljningsverksamheterna. Här fann även domstolen förutsättningarna uppfyllda för att underlåta uttagsbeskattning. Här kan anmärkas att resultatet av de båda transaktionerna är detsamma. Den restprodukt som återstår, efter att klädförsäljningsverksamheten överlåtits, utgörs endast av bostadsrättsandelen. Se vidare kommentar kring detta i 6.1.1.

Intressant är att en av ledamöterna var skiljaktig när det gällde bedömningen av den första transaktionen då han ansåg kriterierna för att underlåta uttagsbeskattning vara uppfyllda. Han anförde att Regeringsrätten visserligen, i både RÅ 2001 not 24 och RÅ 2003 not 132, kommit fram till att överlåtelse av enbart värdepapper inte kunde utgöra en verksamhetsgren, men ansåg att situationen här var annorlunda. I de båda andra fallen rörde det sig om minoritetsposter medan andelen i detta fall gav rätt till 100 procent av den egendom som andelsinnehavet gav rätt till. Han menade vidare att överlåtelsen inte enbart bestod av värdepapper utan även den uthyrningsverksamhet som redan fanns genom avtal med moderbolaget. Med anledning av detta menade han därför att det inte rädde några tvivel om att hyresverksamheten lämpade sig för att avskiljas till en självständig rörelse.

5.2.3.6 RÅ 2006 ref 80

Till skillnad från det ovan refererade målet RÅ 2006 ref 74 rörde det sig här inte om överlåtelse av andel i bostadsrättsförening utan istället om en omstrukturering av en befintlig sådan. Föreningen ägde en fastighet bestående av 23 bostadslägenheter, 5 butiker, 3 kontor, 2 lager samt ett garage. Tanken med omstruktureringen var att sökanden skulle avstycka fastigheten till två separata fastigheter, varav den ena skulle innehålla bostadslägenheterna och den andra lokalytorna. Sedan skulle "lokalfastigheten" överlåtas till en nybildad ekonomisk förening med samma ägare som den överlåtande bostadsrättsföreningen. Frågan gällde således om den överlåtna "lokalfastigheten" kunde ses som en verksamhetsgren och därmed möjliggöra en underprisöverlåtelse.

Skatterättsnämnden nöjde sig här med att konstatera att överlåtelsen avsåg en självständig fastighet med kommersiella lokaler och kunde därför anses uppfylla kraven för att utgöra en verksamhetsgren. Någon grund för uttagsbeskattning förelåg således inte.

5.2.3.7 SRN 2000-09-07

I detta fall rörde frågan överlåtelse av jordbruksverksamhet till underpris. Tanken var att överlåtelsen skulle ske utan att den jordbruksfastighet varpå verksamheten bedrevs skulle medfölja vid överlåtelsen, och att fastigheten i den fortsatta verksamheten skulle arrenderas. Frågan var alltså om enbart jordbruksverksamheten kunde anses utgöra en verksamhetsgren.

Nämnden uttalade här att det inte framstår som ”annat än att det är möjligt” att bedriva jordbruksverksamheten självständigt, även om bolaget arrenderar marken. Med anledning av detta kunde uttagsbeskattning underlåtas.

5.2.3.8 SRN 2000-11-01

Det bolag som här var i fråga ägnade sig åt tillverkning av samt handel med plastartiklar. Bolaget ägdes av två familjer och tanken med omstruktureringen var att det gemensamma ägandet skulle upphöra. Det som var av intresse här var huruvida överlåtelsen av bland annat en driftsfastighet och diverse maskiner för plasttillverkning kan anses utgöra en verksamhetsgren.

Nämnden såg här inget hinder mot att det nybildade aktiebolaget skulle kunna bedriva en självständig verksamhet med hjälp av de överlåtna tillgångarna varför uttagsbeskattning kunde underlåtas.

5.2.3.9 SRN 2002-03-20

Skatterättsnämnden hade i detta ärende att ta ställning till om en enstaka hyresfastighet kunde anses uppfylla kraven för att utgöra en verksamhetsgren. Det rörde sig i fallet om en hyresfastighet om ca 2800 kvadratmeter som var fördelat på två bostadslägenheter och tio lokaler. Hyresintäkterna uppgick varje år till ca 3 miljoner kronor och fastighetens taxeringsvärde var ca 16 miljoner kronor.

Nämnden kom i målet fram till att en enstaka hyresfastighet kunde utgöra en verksamhetsgren och att uttagsbeskattning därför kunde underlåtas. Enstaka fastigheter tas även upp i förarbetena⁹⁰ som exempel på sådant som skulle kunna utgöra en verksamhetsgren. Nämnden hänvisade dock inte till detta utan stödde sig på att fastigheten lämpade sig för att avskiljas till en självständig förvaltningsenhet som utgjorde en rörelse.

5.2.3.10 SRN 2008-06-26

Det rörde sig här om två bröder som tillsammans ägde ett aktiebolag. Bolagets verksamhet bestod huvudsakligen av att hyra ut jordbruksmaskiner till bröderna själva som bedrev växtodling som enskilda näringsidkare. Bröderna avsåg dock att avveckla bolaget och som ett led i detta ville de dela upp maskinerna mellan sig genom att föra över dem till bokförda värden, vilka understeg marknadsvärdena. Maskinparken utgjordes exempelvis av tröskor, plogar, såmaskin och traktorer. Efter överlåtelsen skulle maskinerna fortfarande användas i deras enskilda näringsverksamhet, men kunde även hyras ut till andra jordbrukare.

Skatterättsnämnden uttalade här kort att utifrån vad som framkommit i målet kring omfattningen och användningen av maskinerna ansågs objektet för transaktionen uppfylla villkoren för att utgöra en verksamhetsgren.

⁹⁰ Prop. 1998/99:15 s. 138.

6 Analys

I denna del av framställningen kommer de frågeställningar som ligger till grund för uppsatsen att analyseras med utgångspunkt i det som framkommit i teoridelen.

6.1 Utvecklingen inom svensk praxis

Inledningsvis kommer här den svenska praxis som finns på området och som refererats i tidigare kapitel att sammanfattas. Då det finns anledning kommer denna även kommenteras. Mot bakgrund av denna diskussion kommer sedan frågeställningen om huruvida svensk praxis genomgått en förändring sedan begreppets införande utredas.

6.1.1 Sammanfattning och kommentarer kring praxis

Såsom tidigare påpekats har den definition av begreppet verksamhetsgren som lagstiftaren valt att använda sig av lämnat relativt stort utrymme för tolkning. Det är sannolikt med hänsyn till detta som det genom åren inkommit många begäranden om förhandsbesked till Skatterättsnämnden. Delvis beroende på att definitionen gjorts så vid är det enligt min mening även svårt att göra några säkra uttalanden om att exempelvis en typ av verksamhet alltid får anses kunna utgöra en verksamhetsgren medan en annan per automatik är diskvalificerad. Detta synes heller inte på något vis ha varit lagstiftarens intention. Jag har dock för avsikt att försöka mig på att kort sammanfatta domstolens uttalanden och tolkningar som framkommit i praxis. Jag vill poängtera att den ovan gjorda genomgången inte är uttömmande, men att den förhoppningsvis ger en någorlunda god bild av de resonemang Skatterättsnämnden och Regeringsrätten fört i sina avgöranden.

Det tydligaste mönstret jag tycker mig kunna se är att domstolen vid bedömningen är noggrann med att de berörda situationerna skall falla in under de formella krav som lagstiftaren uppställt. Med dessa formella krav menar jag främst de i lagtext uttryckligen formulerade definitionerna av begreppet verksamhetsgren samt den med verksamhetsgren sammankopplade definitionen av rörelse. Domstolen har vid ett flertal fall kommit fram till att förutsättningarna för rörelse inte förelegat, och då syftar jag främst på det faktum att enbart värdepapper inte ansetts kunna

konstituera en verksamhetsgren.⁹¹ Ett exempel som förstärker detta synsätt är RÅ 2006 ref 74 där Regeringsrätten valde att underkänna en underprisöverlåtelse i det fall det rörde sig om överlåtelse av andel i en bostadsrättsförening. Domstolen ansåg dock att uttagsbeskattning kunde underlätas om företaget istället överförde all verksamhet förutom andelen i bostadsrättsföreningen. Trots att resultatet av de båda transaktionerna var identiskt kom alltså Regeringsrätten till olika resultat i sin bedömning. Det förhåller sig dock så att i de fall dessa formella krav ansetts uppfylla, har bedömningen varit relativt liberal. Varken Regeringsrätten eller Skatterättsnämnden ägnar sig särskilt ofta åt någon längre förklaring till varför en verksamhet skall anses uppfylla kraven för en verksamhetsgren. Istället nöjer de sig som regel med att konstatera att det i det enskilda fallet föreligger förutsättningar för att kunna bedriva en självständig rörelse.⁹² Skatterättsnämnden uttalade i ett av sina förhandsbesked att det inte framstod som ”annat än att det är möjligt” att bedriva verksamheten självständigt.⁹³ Detta framstår enligt min mening som att kraven måste anses relativt lågt ställda. Det torde å andra sidan vara en sund inställning att till stor del överlämna bedömningen av huruvida en verksamhet lämpar sig för att bedrivas självständigt till företagen själva. Dessa borde väl ändå ha de bästa förutsättningarna för att göra denna bedömning, om inte annat på grund av deras branschkunskap. Detta synsätt stämmer även väl överens med principen om att företagsekonomiska ställningstaganden inte skall överprövas.⁹⁴

Inom doktrinen har åsikterna ibland gått isär gällande hur stora växlar som kan dras av Regeringsrättens uttalanden. När det gäller RÅ 2000 not 86 menar Alhager exempelvis att en geografiskt självständig enhet skall ses som en sådan avskiljbar del som kan utgöra en verksamhetsgren.⁹⁵ Medan det från andra håll uttrycks åsikter att en betydligt mer restriktiv hållning bör intas när det gäller att fastslå kriterier som skall ligga till grund för bedömningen.⁹⁶ Som jag återkommer till nedan tror jag personligen inte att det varit Regeringsrättens avsikt att

⁹¹ Jfr exempelvis RÅ 2001 not 24 och RÅ 2003 not 132.

⁹² Jfr definitionen av verksamhetsgren i 2 kap. 25 § IL, vilken har lydelsen ”med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”.

⁹³ Jfr SRN 2000-09-07.

⁹⁴ Se RÅ 2000 ref 31 och Lodin m.fl. s. 256.

⁹⁵ Alhager, SN 2002 s. 675.

⁹⁶ Virin, SN 2003 s. 256.

bestämma sig för några särskilda bedömningsgrunder, utan att bedömningen istället skall göras i varje enskilt fall.

6.1.2 Förändringen inom svensk praxis

Som den ovan presenterade sammanfattningen visar är det relativt ovanligt att Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten underkänner en underprisöverlåtelse av den anledningen att de inte anser att det föreligger en verksamhetsgren. Detta förhållandevis liberala synsätt synes heller inte vara någon ny företeelse. Av vad som framkommit av den praxis som finns på området har den genomsyrat domstolens bedömning ända sedan regelverket infördes i slutet på 1990-talet.

Regeringsrätten har i samtliga rättsfall där en verksamhetsgren inte kunnat anses föreligga alltid haft samma motivering till detta. Som grund för bedömningen har domstolen åberopat RÅ 2001 not 24 där det konstaterades att en verksamhetsgren inte kunde utgöras av enbart värdepapper. Efter detta rättsfall har samma situation varit uppe till prövning ett antal gånger. Både Regeringsrätten och Skatterättsnämnden har vid samtliga dessa tillfällen kommit till samma resultat. I Skatterättsnämnden har det dock vid ett par tillfällen funnits ledamöter av skiljaktig åsikt. Dessa har då varit av den uppfattningen att det inte endast skall ses till om överlåtelsen utgörs av värdepapper utan även till den verksamhet som finns inom företaget. I RÅ 2006 ref 74 uttalade exempelvis Virin, som då var skiljaktig, att överlåtelsen inte endast bestod av värdepapper utan även av den uthyrningsverksamhet som redan fanns inom verksamheten. Det har även förts diskussioner vid överlåtelser av kommanditbolagsandelar att det i dessa situationer skall ses som om föremålet för överlåtelsen i själva verket utgörs av den verksamhet som hänförs till delägarna.⁹⁷ Att dessa diskussioner förs kan möjligen ses som om det skett en attitydförändring i frågan och att nämnden och domstolen framöver kan komma att beakta andra kriterier även då det rör överlåtelse av värdepapper. Poängteras bör dock att det endast är i Skatterättsnämnden som dessa åsikter kommit till uttryck genom att någon varit skiljaktig. Regeringsrätten har hela tiden varit överens om att döma i enlighet med

⁹⁷ Se exempelvis RÅ 2003 not 132.

sitt tidigare avgörande.⁹⁸ Åsikterna har än så länge heller inte vunnit gehör i Skatterättsnämnden utan majoriteten har även här varit statisk i sin bedömning.

En sak som skulle kunna peka mot att den praxis, som har utarbetats under ett antal år, nu är accepterad är det faktum att frågan inte i samma utsträckning som tidigare utgör föremål för diskussion inom doktrinen. Från den första delen av 2000-talet går det att återfinna en mängd artiklar som diskuterar frågan om vad som skall anses konstituera en verksamhetsgren. Efter att Regeringsrätten i ett antal domar kommit med identiska besked verkar dock denna diskussion ha lagt sig. Möjligtvis är det så att den praxis som nu finns på området är så pass lätt att tolka att det hela inte längre ses som intressant för diskussion. Mot detta tankesätt står dock att Skatterättsnämnden fortfarande varje år tvingas ta ställning till ett antal situationer som rör begreppet verksamhetsgren.

Vidare skulle det möjligen kunna tänkas att det i dagsläget, jämfört med då begreppet introducerades för tio år sedan, görs fler transaktioner där väldigt små verksamheter anses kunna utgöra verksamhetsgrenar. En anledning till detta skulle kunna vara att det idag görs fler omstruktureringar än för tio år sedan. En annan anledning skulle kunna vara att företagen i dagsläget vet om att praxis på området är frikostig och med anledning av detta vågar sig på fler överlåtelse av ”små ” verksamhetsgrenar. Denna utveckling har dock inte kunnat konstateras i denna framställning.

6.2 Samspelet mellan nationell rätt och EG-rätten

I denna del kommer uppsatsens huvudfrågeställning att behandlas, det vill säga hur EG-rätten påverkar svensk rätt vad gäller definitionen av begreppet verksamhetsgren. Inledningsvis ges därför en kort genomgång av EG-rättens påverkan på svensk rätt. Därefter följer en behandling av begreppets definition och då framförallt hur denna har tolkats inom såväl EG-rätten som svensk rätt. Denna diskussion kommer sedan övergå i vad detta får för betydelse inom den interna rätten.

⁹⁸ RÅ 2001 not 24.

6.2.1 EG-rättens krav på EG-konform tolkning

Då det i detta fall rör sig om nationella regler som tillkommit efter implementering av ett EG-rättsligt direktiv har EG-domstolen i ett antal rättsfall klargjort att dessa regler skall tillämpas på samma sätt i samtliga medlemsländer. Detta sker genom så kallad EG-konform⁹⁹ tolkning och innebär i korthet att de nationella reglerna skall tolkas i enlighet med direktivet. Principen om EG-konform tolkning fastslogs i målet von Colson¹⁰⁰ och har därefter åberopats av domstolen i ett flertal domar.¹⁰¹

Det intressanta i denna framställning är om det har någon betydelse för den nationella tolkningen av begreppet verksamhetsgren i 2 kap. 25 § IL att det används i både rent nationell lagstiftning såväl som vid reglerna om verksamhetsavyttringar, som är en implementering av fusionsdirektivet. Såsom tidigare påpekats skiljer sig definitionen i direktivet från den definition som återfinns i inkomstskattelagen. En fråga som då uppkommer är om detta är en avsiktlig skillnad, det vill säga om lagstiftaren valt att göra definitionen annorlunda för att uppnå en annan tolkning nationellt än den tolkning som EG-domstolen använder sig av. Eftersom fusionsdirektivet är ett minimidirektiv har Sverige, och andra medlemsstater, möjligheten att införa regler som är generösare för de skattskyldiga än de som ges i direktivet.¹⁰² Nedan skall därför diskuteras hur den svenska definitionen av verksamhetsgren förhåller sig till den EG-rättsliga, det vill säga om den svenska definitionen skall anses vara vidare eller rentav snävare än den som ges i direktivet. Med anledning av detta kommer även en diskussion föras om huruvida tolkningen alltid skall vara densamma, oavsett om frågan rör reglerna om underprisöverlåtelser eller verksamhetsavyttringar.

6.2.2 Jämförelse mellan fusionsdirektivet och definitionen i 2 kap. 25 § IL

Vid en jämförelse mellan det verksamhetsbegrepp som finns inom svensk rätt respektive inom EG-rätten kan det till en början vara intressant att jämföra själva

⁹⁹ Detta kan även kallas direktivkonform tolkning, jämför Bernitz s. 86.

¹⁰⁰ Mål 14/83 Von Colson.

¹⁰¹ Ståhl och Persson Österman s. 34.

¹⁰² Ståhl 2005 s. 131.

lagtexten. I inkomstskattelagen används definitionen, ”med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”, medan direktivtexten stadgar att det med verksamhetsgren avses ”alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, det vill säga en enhet som kan fungera på egen hand”. Den avvikelse som finns, sett endast till ordalydelsen, är enligt min mening inte tillräckligt stor för att det skall framstå som uppenbart att de båda lagstiftarna har åsyftat olika situationer.¹⁰³ Det är därför först efter att ha sett till hur reglerna tillämpas och tolkas som det går att uttala sig om huruvida det över huvud taget föreligger någon skillnad rent innehållsmässigt mellan de båda lydelseerna. Det som är olyckligt vid denna jämförelse är att EG-domstolen bara tagit ställning till ett fall, åtminstone som rör fusionsdirektivet, medan det i Sverige har kommit in relativt många ansökningar om förhandsbesked rörande just denna fråga. En annan sak som försvårar jämförelsen är att EG-domstolen i fallet Andersen og Jensen uttalade sig tämligen ingående runt de kriterier som skulle vara uppfyllda för att transaktionens objekt skulle kunna anses utgöra en verksamhetsgren. Att domstolen yttrar sig utförligt är vid en jämförelse i sig naturligtvis att föredra. Poängteras bör dock att förhållandena i detta mål var speciella varför det inte skall dras alltför långtgående slutsatser av domstolens uttalanden. Detta kan jämföras med de förhandsbesked och domar från Skatterättsnämnden respektive Regeringsrätten som istället är många till antalet men där det sällan förts några mer ingående resonemang angående vilka kriterier som legat till grund för besluten. Poängteras bör även att de nationella förhandsbesked och domar som ovan refererats uteslutande rör underprisöverlåtelser varför situationen som sådan, såväl som nämndens och domstolens tolkningar och beslut, kan skilja sig något åt jämfört med om det hade rört sig om verksamhetsavyttringar. Trots denna underlagsmässiga skillnad vill jag visa på de skillnader i tolkningen som jag tycker mig kunna se och längre fram även föra en diskussion om vad detta kan få för konsekvenser vid tillämpningen av 2 kap. 25 § IL.

Sett till svensk praxis som utvecklats på området måste denna, enligt min mening, ses som liberal. Som jag tidigare redogjort för har Regeringsrätten endast i ett

¹⁰³ Se 3.1 och 3.2 ovan för de olika definitionerna.

fåtal fall underkänt underpristransaktioner av den anledningen att de inte ansett att en verksamhetsgren förelegat. När så skett har det dessutom rört sig om överlåtelse av andelar, vilka inte har ansetts kunna falla in under definitionen av verksamhetsgren och rörelse i 2 kap. 24 och 25 §§ IL.¹⁰⁴ Då det har rört sig om andelar kan någon direkt jämförelse mellan fusionsdirektivets bestämmelser om verksamhetsavyttringar inte göras, då dessa reglerar inkrämsöverlåtelser.¹⁰⁵ När det gäller själva bedömningen av om en överlåten verksamhet lämpar sig för att bedrivas självständigt är min åsikt att såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten varit öppen i sin bedömning. Att åtminstone Skatterättsnämnden haft en frikostig bedömning får även stöd i ett yttrande från Virin, som vid denna tid var ledamot av nämnden, där han påpekar att trots att Skatterättsnämnden vid ett antal tillfällen hade haft att ta ställning till begreppet verksamhetsgren kunde han inte erinra sig att den någon gång motsatt sig uppfattningen att en verksamhet kunde betecknas som en verksamhetsgren. Inte heller har det, enligt hans minne, funnits någon ledamot som känt något behov av att hårdra begreppet och hävda att uttagsbeskattning skulle ske.¹⁰⁶ Virin satt även med i den kommitté¹⁰⁷ som genom SOU 1998:1 föreslog de regler om underprisöverlåtelser och verksamhetsavyttringar som idag återfinns i 23 respektive 38 kap. IL. Han menar att det inte heller där fanns några intentioner att skapa regler för att försvåra företagens möjligheter till omstruktureringar. Tvärtom var målsättningen att underlätta omstruktureringar genom ett lättillämpligt regelverk.¹⁰⁸

Eftersom en relativt utförlig genomgång av EG-domstolens avgörande i Andersen og Jensen redan gjorts finner jag ingen anledning att här närmare återge de kriterier som domstolen då lade vikt vid. Däremot kommer jag visa på de skillnader i bedömningen som jag tycker mig kunna urskilja mellan den EG-rättsliga och den svenska definitionen av begreppet. En skillnad framkommer redan genom direktivtexten vilken i sig stadgar att samtliga tillgångar och skulder i verksamhetsgrenen måste överföras. Denna bestämmelse har ingen motsvarighet

¹⁰⁴ Se dock diskussionen kring 23:7 IL.

¹⁰⁵ Ståhl 2005 s. 125.

¹⁰⁶ Virin, SN 2004 s. 238.

¹⁰⁷ 1992 års skatteutredning.

¹⁰⁸ Virin, SN 2003 s. 254f.

i den svenska definitionen¹⁰⁹, men får enligt min mening anses ha haft stor betydelse vid utgången av målet Andersen og Jensen.¹¹⁰ När det sedan gäller kriteriet, att den del av bolaget som överförs ur organisatorisk synpunkt, skall kunna fungera som en oberoende verksamhet, anser jag det svårt att dra några långtgående slutsatser vid en jämförelse med den svenska bestämmelsen. Visserligen finns det möjligtvis utrymme att utifrån de uttalanden som domstolen gjort tillverka någon typ av matris över hur bedömningen av verksamhetens oberoende skall gå till och vilka kriterier som måste vara uppfyllda. Då det bara finns ett rättsfall som verkligen tar upp frågan anser jag dock detta som olämpligt då de uttalanden som gjorts sannolikt i hög grad är påverkade av de förutsättningar som förelåg i det specifika målet.¹¹¹ Vad jag däremot anser mig ha fog för att påstå, återigen med det förbehåll att åsikten grundas på endast ett avgörande, är att EG-domstolen i jämförelse med Skatterättsnämnden och Regeringsrätten gör en mer ingående bedömning av huruvida verksamheten kan anses utgöra en verksamhetsgren eller inte. Sett till svensk praxis på området finns det dock, som tidigare konstaterats, en situation där domstolen genomgående har underkänt transaktionen med hänvisning till att överlåtelsen inte bestått av någon verksamhetsgren. Det fall jag tänker på är då andelarna i företaget överlåtits istället för verksamheten som sådan. Regeringsrättens bedömning i detta fall skulle kunna ses som en inskränkning av begreppet verksamhetsgren eftersom man i dessa fall över huvud taget inte ser till verksamheten som sådan utan underkänner transaktionen direkt med hänvisning till att en verksamhetsgren inte kan utgöras av enbart värdepapper. Vid en jämförelse med den EG-rättsliga innebörden av termen verksamhetsgren torde denna inskränkning dock aldrig innebära några problem eftersom denna situation inte träffas av fusionsdirektivet. De av direktivet styrda reglerna om verksamhetsavyttringar blir nämligen bara aktuella vid inkrämsöverlåtelser och inte då det som i detta fall rör sig om överlåtelse av andelar.¹¹²

¹⁰⁹ Se 2 kap. 25 § IL.

¹¹⁰ Se dock 5.1.5 angående de särskilda omständigheter som förelåg i målet.

¹¹¹ Här kan dock jämföras med Alhager i SN 2002 s. 673f. som verkar vara av en annan uppfattning.

¹¹² Ståhl 2005 s. 125

Med anledning av detta menar jag att den tolkning av begreppet verksamhetsgren som arbetats fram inom svensk praxis är ett vidare begrepp än det som finns inom EG-rätten. Åtminstone i de fall där Sverige är tvungna att göra en EG-konform tolkning. Jag återkommer till vad detta får för betydelse för den svenska rättstillämpningen i slutsatsen.

6.2.3 Kan och måste begreppet verksamhetsgren tolkas likadant oavsett var i inkomstskattelagen det används?

Som redogjorts för ovan krävs det att vi i Sverige använder oss av en EG-konform tolkning av begreppet verksamhetsgren i de fall det rör sig om en verksamhetsavyttring. Enligt EG-domstolens praxis gäller detta såväl vid gränsöverskridande företagsombildningar, vilka alltså omfattas av EG-rätten, som vid rent nationella företagsombildningar, under förutsättning att det regelverk som blir aktuellt är detsamma som inom EG-rätten.¹¹³ Om det istället rör sig om en underprisöverlåtelse, som ju inte alls är reglerat inom EG-rätten, är inte den nationella domstolen tvingad att göra en EG-konform tolkning, även om det i dessa bestämmelser används ett begrepp som förekommer inom EG-rätten.¹¹⁴ Detta skulle innebära att domstolen vid en svensk prövning skulle kunna komma till olika resultat beroende på vilken typ av transaktion det är fråga om. En dag, då det rör sig om en verksamhetsavyttring, skulle den vara bunden av de uttalanden som gjorts i samband med Andersen og Jensen medan den en annan dag, då det istället rör sig om en underprisöverlåtelse, skulle vara tvungen att tillämpa en rent nationell tolkning av begreppet. Denna typ av osäkerhet skulle kunna anses stå i strid med likhetsprincipen i 1 kap. 9 § regeringsformen. Likhetsprincipen stadgar allas likhet inför lagen och är en grundläggande handlingsregel för samtliga myndigheter inklusive Skatteverket.¹¹⁵ I detta fall rör det sig dock om två skilda typer av transaktioner med olika regelverk där lagstiftaren faktiskt valt att behandla underprisöverlåtelser och verksamhetsavyttringar olika. Av denna

¹¹³ Mål C-28/95 Leur-Bloem p. 32.

¹¹⁴ Nilsson, SN 2003s. 855f.

¹¹⁵ Pålsson s. 60. Här kan tilläggas att riksdag och regering inte är bundna av likhetsprincipen i sin normgivning. Den frihet riksdag och regering har att gynna olika grupper ses i Sverige som en politisk maktbefogenhet.

anledning kan någon kränkning av likhetsprincipen knappast kunna anses föreligga.¹¹⁶

Vad gäller diskussionen om huruvida domstolen skall vara tvungen att använda sig av samma tolkning av begreppet, oavsett var i lagstiftningen det förekommer, finns det enligt min mening, förutom kravet på EG-konform tolkning, ytterligare argument för en enhetlig tolkning. Genom att uppnå en homogen tolkning av begreppet ökar förutsebarheten och därmed även rättssäkerheten. Vid sidan av en ökad rättssäkerhet torde en likformig tolkning även vara gynnsamt med hänvisning till processekonomiska aspekter. Exempelvis bör sannolikt antalet ansökningar om förhandsbesked minska om företagen har möjlighet att skaffa sig en god bild av vad som utgör en verksamhetsgren.

6.2.4 Möjligheten att använda en helt annan definition av begreppet verksamhetsgren

I reglerna om underprisöverlåtelser har den svenska lagstiftaren valt att utvidga definitionen av begreppet verksamhetsgren.¹¹⁷ Innebörden av definitionen är att den även omfattar andelar i företag, under förutsättning att andelarna under samma beskattningsår kommer att vara näringsbetingade hos förvärvaren. Denna definition har således ingenting att göra med lydelsen av begreppet verksamhetsgren som återfinns i direktivtexten. Frågan som uppkommer är då om den svenska lagstiftaren har möjligheten att använda sig av ett begrepp som förekommer i ett direktiv och sedan ge detta en helt annan innebörd.

En viktig aspekt för att kunna besvara denna fråga är att den ovan berörda definitionen i 23 kap. 7 § inte alls är aktuell vid verksamhetsavyttringar. Paragrafen är endast relevant vid tillämpning av reglerna om underprisöverlåtelser. Som diskuterats tidigare har underprisreglerna ingenting med EG-rätten att göra utan är en rent intern företeelse. Med anledning av detta torde det heller inte föreligga några problem att använda begreppet verksamhetsgren vid rena underpristransaktioner. Detta under förutsättning att

¹¹⁶ Jämför Alhager, SN 2002 s. 676 och Nilsson, SN 2003 s. 856.

¹¹⁷ Se 23 kap. 7 § IL.

Sverige ger begreppet en minst lika vid innebörd som den som stadgas i direktivet vid transaktioner som omfattas av EG-rätten.

6 Slutsatser

När det gäller den svenska praxis som utarbetats kring begreppet verksamhetsgren anser jag att man kan dra den slutsatsen att varken Regeringsrätten eller Skatterättsnämnden haft för avsikt att med verksamhetsgren åsyfta någon speciell typ av verksamhet. Istället har man varit frikostig i sin bedömning och på så vis överlämnat en stor del av denna prövning till företagen själva. Konstateras kan dock att då överlåtelsen avser andelar i företag, vare sig det gäller aktiebolagsandelar eller andelar i ett kommanditbolag, har Regeringsrätten konsekvent underkänt att överlåtelsen utgjorts av en verksamhetsgren.

Som ovan framkommit har domstolen i praxis varit konsekvent med att underkänna transaktioner i de fall det rört sig om värdepapper, medan den konsekvent har godkänt alla transaktioner där så inte varit fallet. Mot bakgrund av detta är det svårt att se att det skulle ha skett någon utveckling inom praxis, det vill säga att domstolens bedömning exempelvis skulle ha utvecklats i en liberal riktning under de år som begreppet verksamhetsgren funnits. Slutsatsen kring detta måste istället bli att den praxis som utvecklats på området har varit relativt intakt sedan Regeringsrätten kom med sitt första avgörande i början på 2000-talet.

Eftersom de svenska reglerna om underprisöverlåtelser är en rent nationell lagstiftning skulle Sverige kunna använda sig av två olika tolkningar av begreppet verksamhetsgren. Likt den utvidgning av begreppet som finns i 23 kap. 7 § IL skulle även definitionen i 2 kap. 25 § IL kunna tolkas olika beroende på om det rörde sig om en verksamhetsavyttring eller underprisöverlåtelser. Att använda sig av två tolkningar av samma begrepp måste dock ses som olämpligt. Detta skulle minska förutsebarheten och medföra såväl ekonomiska som rättssäkerhetsmässiga nackdelar.

När det gäller begreppet verksamhetsgren finns det dock ingen anledning att använda sig av två olika tolkningar av begreppet. Såsom framkommit ovan är min åsikt att den tolkning av begreppet verksamhetsgren som vuxit fram inom svensk praxis är vidare än det begrepp som EG-domstolen redogjort för i målet Andersen

og Jensen. Eftersom fusionsdirektivet är ett minimidirektiv¹¹⁸ har Sverige möjligheten att utforma generösare regler för den skattskyldige. Med anledning av detta behöver Sverige inte följa EG-domstolens snävare tolkning. Det begrepp som vuxit fram inom svensk praxis kan istället användas genom hela den svenska lagstiftningen.

¹¹⁸ Ståhl 2005 s. 131.

7 Källförteckning

7.1 Offentligt tryck

SOU 1994:100, *Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.*

SOU 1998:1, *Omstruktureringar och Beskattning*

Prop. 1994/95:52, *Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.*

Prop. 1998/99:15, *Omstruktureringar och Beskattning*

Prop. 2001/02:46, *Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.*

7.2 Litteratur

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus 2001

Baran, Mahmut, *Karnov 2007/08*, Thomson Fakta 2007

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, tredje upplagan, Norstedts Juridik 2007

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, elfte upplagan, Studentlitteratur 2007

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, tredje upplagan, Iustus 2003

Ståhl, Kristina, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, Iustus 2005

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, Iustus 2000

7.3 Tidskriftsartiklar

Alhager, Eleonor, *Verksamhetsgren i inkomstkatten*, Skattenytt 2002 s. 671-677

Nilsson, Peter, *Begreppet verksamhetsgren – ett verkligt tolkningsproblem*, Skattenytt 2003 s. 843-857

Nilsson, Ulf och Uggla, Carl-Magnus, *Begreppen ”verksamhetsgren” respektive ”del av verksamhet” vid underprisöverlåtelser*, Svensk Skattetidning 2003 s. 302-317

Rydin, Urban och Nilsson, Peter, *Omstrukturering av enskild näringsverksamhet*, Skattenytt 1999 s. 473-486

Silfverberg, Christer, *Benefika överföringar av företagsförmögenhet*, Skattenytt 1999 s. 508-518

Ståhl, Kristina, *EG-domstolens domar*, Skattenytt 2003 s. 480-483

Vinther, Nikolaj, Werlauff, Erik, *Community Law and the Independent Business as Interpreted by the ECJ in Andersen & Jensen Aps*, European Taxation 2002 s. 441-445

Virin, Niclas, *Vad är viktigt att tvista om?*, Skattenytt 2003 s. 254-259

Virin, Niclas, *Vad är en verksamhetsgren?*, Skattenytt 2004 s. 236-239

7.4 Övriga skriftliga källor

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 3, Fritzes förlag

7.5 Praxis

7.5.1 Rättsfall från EG-domstolen

Mål 14/83 Von Colson

Mål C-164/90, Muwi

Mål C-50/91 Commerz-Credit-Bank

Mål C-497/01, Zita Modes

Mål C-43/00, Andersen og Jensen

7.5.2 Rättsfall från Regeringsrätten

7.5.2.1 Referatmål

RÅ 1978 1:80

RÅ 2004 ref 1

RÅ 2004 ref 74

RÅ 2006 ref 74

RÅ 2006 ref 80

7.5.2.2 Notismål

RÅ 2000 not 86

RÅ 2001 not 24

RÅ 2003 not 132

RÅ 2004 not 197

7.5.3 Avgöranden från Skatterättsnämnden

SRN 2000-09-07

SRN 2000-11-01

SRN 2002-03-20

SRN 2008-06-26